



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10073.721949/2015-31
ACÓRDÃO	2202-011.526 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FUNDACAO CSN PARA O DESENVOLVIMENTO SOCIAL E A CONSTRUCAO DA CIDADANIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 28/02/2011, 01/04/2011 a 31/12/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. REQUISITOS LEGAIS. HOTEL-ESCOLA. ATIVIDADE COMPATÍVEL COM A FINALIDADE INSTITUCIONAL. PAGAMENTO DE BÔNUS A EMPREGADOS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETIFICAÇÃO TEMPESTIVA. MANUTENÇÃO DA IMUNIDADE. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NA PARTE CONHECIDA, PROVIDO.

I. CASO EM EXAME

Recurso voluntário interposto pela parte-recorrente contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, que julgou improcedente a impugnação ao auto de infração lavrado para exigir contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre valores pagos a contribuintes individuais, acrescidas de multa de ofício e juros de mora.

O auto de infração teve origem em procedimento fiscal instaurado para apurar o cumprimento das obrigações principais e acessórias relacionadas à legislação previdenciária, referente ao período de 01/2011 a 12/2011. O crédito tributário constituído envolveu exigência da contribuição previdenciária patronal, multa de ofício de 75% e juros moratórios calculados com base na taxa SELIC.

A decisão de primeira instância rejeitou a impugnação apresentada, entendendo que a parte-recorrente não comprovou o cumprimento

simultâneo dos requisitos previstos no art. 29 da Lei nº 12.101/2009 para fruição da imunidade tributária, especialmente nos incisos II, V e VII, mantendo integralmente o lançamento.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

4. As questões submetidas ao colegiado são as seguintes:
- (i) verificar se o recurso voluntário deve ser conhecido em sua integralidade ou apenas parcialmente, diante da alegação de constitucionalidade da multa;
 - (ii) examinar se a exploração do Hotel Escola Bela Vista, com atividades de hospedagem, restaurante, lavanderia e bar, configura desvio de finalidade institucional, nos termos do art. 29, II, da Lei nº 12.101/2009, a afastar a imunidade;
 - (iii) analisar se o pagamento de bônus a empregados celetistas configura distribuição de resultados, vedada pelo art. 29, V, da Lei nº 12.101/2009;
 - (iv) avaliar se a ausência inicial de inclusão de contribuintes individuais nas folhas de pagamento e a utilização de código FPAS incorreto caracterizam descumprimento de obrigação acessória suficiente para a perda da imunidade;
 - (v) definir se incidem juros moratórios sobre o valor da multa de ofício, em conformidade com a legislação tributária e súmulas do CARF.

III. RAZÕES DE DECIDIR

5. Do conhecimento parcial do recurso voluntário

O recurso voluntário foi apresentado de forma tempestiva e preencheu os requisitos formais de admissibilidade. Contudo, não se conhece da alegação de constitucionalidade da multa de ofício, pois, nos termos da Súmula CARF nº 2:
"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária."
Assim, o recurso é parcialmente conhecido, apenas quanto às demais matérias de mérito.

6. Preliminares

6.1. Nulidade por negativa de realização de diligência. Afastada, pois o indeferimento foi devidamente motivado, sem comprometimento das garantias do contraditório e da ampla defesa. Incide a Súmula CARF nº 163:
"O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia

não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis."

6.2. Nulidade por cerceamento de defesa. Afastada, pois a alegação confunde-se com o mérito. O acórdão de origem apresentou fundamentação clara, ainda que contrária às teses da parte-recorrente, não se configurando vício formal.

7. Mérito

7.1. Aplicação de rendas e recursos em atividades alheias às finalidades institucionais.

Verifica-se que a manutenção do Hotel Escola Bela Vista, com serviços de hospedagem, restaurante, lavanderia e bar, integra o projeto pedagógico da entidade, voltado à formação técnico-profissional. À luz do art. 14 do CTN, tais atividades não representam desvio de finalidade, mas instrumentos pedagógicos de capacitação profissional. Não há, portanto, descumprimento do art. 29, II, da Lei nº 12.101/2009.

7.2. Pagamento de bônus a empregados.

Os pagamentos efetuados sob a rubrica "bônus por resultado" foram realizados a empregados celetistas, submetidos à tributação como verbas salariais, não configurando distribuição de lucros ou resultados. Ausente prova de desvio de finalidade, não se aplica a vedação do art. 29, V, da Lei nº 12.101/2009.

7.3. Descumprimento de obrigação acessória.

A utilização incorreta do código FPAS e a ausência inicial de inclusão dos contribuintes individuais em folha foram corrigidas mediante retificação tempestiva, conforme exigido pela fiscalização. Tratam-se de erros formais, que não têm o condão de afastar a imunidade, desde que não comprometam a materialidade do cumprimento das condições legais, nos termos do art. 14, II e III, do CTN.

7.4. Juros de mora sobre multa de ofício.

A multa integra o crédito tributário (arts. 113, §1º, e 161 do CTN). Assim, incidem juros de mora calculados com base na taxa SELIC, conforme disposto no art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/96. Incide, ademais, a Súmula CARF nº 108:

"Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício."

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. A conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva manifestou interesse em apresentar declaração de voto. Entretanto, dentro do prazo regimental, o Conselheiro(a) declinou da intenção de apresenta-la, que deve ser considerada como não formulada, nos termos do art. 114, § 7º, da Portaria MF 1.634/2023 (RICARF).

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 14^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SP), de lavra da auditora-fiscal Beatriz Passeto de Oliveira Pinto (Acórdão 16-82.198):

DA AUTUAÇÃO

O presente processo administrativo é constituído pelo Auto de Infração de Obrigaçāo Principal lavrado pela Fiscalização contra o Contribuinte em epígrafe, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa (Código de Receita 2141) incidentes sobre remunerações pagas a segurados contribuintes individuais, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, no montante de R\$ 243.824,11 (duzentos e quarenta e três mil e oitocentos e vinte e quatro reais e onze centavos), incluindo juros e multa, abrangendo o período de 01/2011 a 02/2011 e 04/2011 a 12/2011, lavrado em 10/11/2015.

1.1. O Relatório Fiscal, de fls. 12 a 24 informa, em síntese, que:

Para a auditoria fiscal na entidade, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0710500.2014.00002;

No início da ação fiscal, foi emitido, no dia 16/01/2014, o Termo de Início do Procedimento Fiscal, com ciência em 21/01/2014, solicitando os documentos relacionados, referentes ao período de 01/2010 a 12/2011, inclusive as competências 13/2010 e 13/2011;

Após análise da documentação apresentada, foi constatado que o Contribuinte deixou de apresentar os arquivos digitais de forma completa (com a contabilidade e com as folhas de pagamento);

Foi emitido, então, o Termo de Intimação fiscal nº 03, relativamente à apresentação dos arquivos digitais com as orientações anexadas ao termo, referente ao período de 01/2010 a 12/2011;

De posse da documentação apresentada, constatou-se que a entidade tinha descumprido requisitos para a isenção do pagamento das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, da seguinte forma: (1) a Fundação CSN presta serviços de hospedagem, lavanderia, bar e restaurante através da sua filial de n.º 19.690.999/0009-23, cujo nome de fantasia é "Hotel Escola Bela Vista", com o código CNAE 5510-8-01 (Hotéis), atividades estas que não se encontram no rol das atividades para as quais a entidade foi criada, resultando então em aplicação de rendas/recursos de forma não integral na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais; (2) a Fundação CSN distribuiu bonificações através de pagamento de bônus a administradores por meio da rubrica da folha de pagamento "Bônus por Resultado", nos anos de 2010 e 2011; (3) a Fundação CSN deixou de incluir, na folha de pagamento das competências 01/2010 a 12/2011, os pagamentos efetuados aos contribuintes individuais;

Desta forma, o Contribuinte deixou de atender aos incisos II, V e VII do artigo 29 da Lei n.º 12.101, de 27/11/2009 (...), tendo como consequência a suspensão do gozo da isenção referente às contribuições previdenciárias;

Nas GFIP's entregues, foi utilizado indevidamente, pela entidade, o código FPAS 639;

Foram consideradas como base de cálculo as despesas com os contribuintes individuais registradas nas folhas de pagamento, como também as contidas na contabilidade relativamente às contas específicas de gastos com autônomos;

Ocorreu o fato gerador da contribuição previdenciária com as despesas efetuadas com os contribuintes individuais, as quais constituem remunerações indiretas, consideradas salários de contribuição conforme determinações contidas no artigo 28, inciso III da Lei n.º 8.212/91;

Tendo em vista que o Contribuinte entregou GFIP com omissão de contribuições previdenciárias, foi aplicada a multa de ofício de 75%;

Será formalizada uma Representação Fiscal para Fins Penais.

1.2. Além do Relatório Fiscal, integra o Auto de Infração (fl. 03) os seguintes documentos: Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 04/05); Demonstrativo de Apuração (fls. 06/09); Demonstrativo de Multa e Juros de Mora (fls. 10/11).

1.3. Fazem parte também do presente processo administrativo: Orientações ao Sujeito Passivo (fl. 02); Planilhas Folhas de Pagamento e Contabilidade (fls. 25/107); Atas de Posse (fls. 108/113); Termo de Início do Procedimento Fiscal, Termos de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal, Termos de Intimação Fiscal, Termo de Constatação Fiscal, respostas e documentos apresentados pelo Contribuinte, (fls. 114/466); Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Parcial do Procedimento Fiscal (fls. 467/468); AR – Avisos de Recebimento (fl. 469).

DA IMPUGNAÇÃO

2. Tendo sido cientificada do Auto de Infração em 16/11/2015, conforme AR (fl. 469), a Autuada apresentou, tempestivamente, em 14/12/2015, a teor do despacho de fl. 806, a impugnação de fls. 473/547, com juntada, às fls. 551/804, dos documentos DOC. 01 a DOC. 20 relacionados à fls. 548/549 (“Documentos Anexos”).

Apresenta um breve relato sobre a autuação, e afirma que os argumentos apresentados pelo Agente Fiscal não refletem a realidade dos fatos e a legislação em vigor, razão pela qual o Auto de Infração deve ser julgado improcedente. A seguir, alega, em síntese, que:

[...]

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 28/02/2011, 01/04/2011 a 31/12/2011

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento de defesa quando o Auto de Infração (AI) e seus anexos integrantes são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando esteja discriminada a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação, tendo sido observados todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal.

Tendo o Auditor Fiscal autuante demonstrado, de forma clara e precisa, os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, não há que se falar em nulidade da autuação.

INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.
A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício encontra amparo no art. 161 do CTN.

Os créditos tributários decorrentes da legislação previdenciária, lançados a partir do segundo mês da publicação da Lei nº 11.457/07, passaram a constituir Dívida Ativa da União, o que tornou aplicável os dispositivos legais da Lei nº 8.981/95 (incidência de juros moratórios calculados com base na taxa SELIC) também às multas decorrentes da legislação previdenciária, quer incluídas em lançamentos de ofício, quer lançadas isoladamente.

LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENais.

A Representação Fiscal para Fins Penais será formalizada pelo Auditor-Fiscal sempre que, no exercício de suas atribuições, identificar atos ou fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária. Nos termos da Súmula CARF nº 28, o órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Cientificado do resultado do julgamento em **03/07/2018**, uma terça-feira (fls. 923), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em **31/07/2018**, uma terça-feira (fls. 924), no qual se sustenta, sinteticamente:

- a) A autuação ofende os princípios do contraditório e da ampla defesa, pois a autoridade fiscal não teria assegurado à parte-recorrente a possibilidade de apresentação de documentos e justificativas antes da lavratura do auto de infração, caracterizando cerceamento de defesa, na medida em que não foram considerados os documentos posteriormente juntados nem se oportunizou debate quanto aos elementos interpretados pela fiscalização.
- b) O enquadramento legal da autuação fere a legalidade, porquanto, segundo a parte-recorrente, o artigo 29 da Lei nº 12.101/2009 não exigiria que 100% da aplicação dos recursos fosse voltada exclusivamente às atividades fins, sendo

possível a realização de atividades meio ou acessórias (como o hotel-escola), desde que revertidos os resultados à manutenção das atividades institucionais.

c) A inclusão dos pagamentos a contribuintes individuais como base de cálculo das contribuições previdenciárias contraria o conceito legal de remuneração e o artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, dado que os valores pagos seriam destinados a pessoas físicas contratadas esporadicamente, sem habitualidade e sem subordinação, não se caracterizando como remuneração pelo trabalho habitual.

d) A glosa da isenção com base em pagamentos aos administradores a título de “bônus por resultado” viola o princípio da capacidade contributiva e o disposto no art. 29, VII da Lei nº 12.101/2009, pois os pagamentos, segundo a parte-recorrente, não configurariam distribuição de resultados, mas remuneração por desempenho profissional, prática compatível com a boa governança e a gestão institucional moderna.

e) A cobrança de multa de ofício com aplicação de juros sobre ela contraria o art. 161 do CTN e a jurisprudência dominante do STJ, na medida em que juros de mora só incidem sobre tributo, não sobre penalidade pecuniária, o que violaria o princípio da legalidade estrita.

f) A autoridade fiscal teria deixado de motivar adequadamente a exclusão do enquadramento no FPAS 639, o que viola o dever de fundamentação dos atos administrativos previsto no art. 50 da Lei nº 9.784/1999, porquanto não foi demonstrada a incompatibilidade material com o código utilizado nem indicada a alternativa legal aplicável.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

"a) o reconhecimento da nulidade do auto de infração, por cerceamento de defesa;
b) subsidiariamente, a exclusão da multa de ofício ou, ao menos, dos juros incidentes sobre ela;
c) o reconhecimento do direito à isenção, com base na regular aplicação dos recursos e na não distribuição de resultados;
d) a improcedência do lançamento em face da legalidade das atividades desenvolvidas e da natureza das remunerações pagas;
e) alternativamente, a readequação do lançamento ao entendimento aqui sustentado;
f) o provimento integral do presente recurso voluntário."

É o relatório.

VOTO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:

1 CONHECIMENTO

Conheço parcialmente do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria a seguir indicada.

Nos termos da Súmula CARF 2, “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária”.

Desse modo, não se conhece de alegação de constitucionalidade de multa, por violação da razoabilidade e da proporcionalidade.

2 SÍNTESE DO QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

Para boa compreensão da matéria, apresento um resumo do quadro fático-jurídico.

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo à contribuição previdenciária da empresa e do empregador, código de receita 2141, por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e as seguintes infrações:

- **Fato gerador:** remuneração paga ou creditada a contribuintes individuais no período de **01/01/2011 a 31/12/2011**, sem o devido oferecimento à tributação, conforme verificação do cumprimento das obrigações acessórias e principais relacionadas à legislação previdenciária;
- **Infração:** omissão de valores de remuneração pagos a contribuintes individuais, não oferecidos à tributação, detectada em diversos estabelecimentos vinculados ao sujeito passivo, com enquadramentos nos códigos FPAS 5150 e 5740;
- **Normas infringidas:**
 - **Lei nº 8.212/91**, art. 22, III (contribuição patronal);
 - **Lei nº 8.212/91**, art. 30, I, com alterações introduzidas pela Lei nº 8.620/93, Lei nº 9.876/99, MP nº 351/07 (convertida na Lei nº 11.488/07), MP nº 447/08 (convertida na Lei nº 11.933/09);
 - **Lei nº 10.666/03**, art. 4º, §1º, c/c art. 15;
 - **Decreto nº 3.048/99**, arts. 12, I, parágrafo único; 201, II, §§ 1º, 2º, 3º, 5º e 8º; 216, I, “b” e §§ 1º a 6º, com as alterações do Decreto nº 3.265/99;
 - **Lei nº 9.430/96**, art. 44, I, com a redação da Lei nº 11.488/07 (multa de ofício de 75%);

- **Lei nº 9.430/96**, art. 61, § 3º (juros de mora com base na taxa SELIC);
- **Valores lançados:**
 - Principal: R\$ 112.478,68
 - Multa proporcional (75%): R\$ 84.359,01
 - Juros de mora (calculados até 11/2015): R\$ 46.986,42
 - **Total do crédito tributário:** R\$ 243.824,11

A autoridade lançadora, no exercício das competências legais, lavrou o presente auto de infração após procedimento fiscal iniciado em 16/01/2014, com ciência da parte fiscalizada em 21/01/2014, visando à apuração de contribuições previdenciárias devidas relativamente à parte patronal sobre valores pagos a contribuintes individuais, no período de **01/2011 a 12/2011**.

Constatou-se que a parte-recorrente:

1. **Utilizou indevidamente o código FPAS 639** nas GFIP, o que resultou na **supressão das contribuições patronais** incidentes sobre a remuneração de contribuintes individuais e empregados;
2. **Deixou de incluir nas folhas de pagamento** os valores pagos a contribuintes individuais, os quais constaram apenas na contabilidade, em rubricas como “Honorários de Autônomos”, “Viagens e Estadias Autônomos”, “Alimentação Autônomos” e “Outros Gastos com Autônomos”;
3. **Distribuiu bônus a empregados com vínculo celetista**, lançados sob a rubrica “Bônus por Resultado”, prática considerada pela fiscalização como descumprimento de norma impeditiva da isenção tributária;
4. **Prestou serviços de hospedagem, lavanderia, bar e restaurante** por meio do “Hotel Escola Bela Vista”, atividade considerada alheia aos fins institucionais da entidade, comprometendo, segundo a fiscalização, o requisito da aplicação integral das rendas e recursos nos objetivos sociais da entidade.

A Receita Federal entendeu que houve descumprimento dos **incisos II, V e VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009**, que condiciona a fruição da isenção previdenciária à:

- Aplicação integral das rendas nos objetivos institucionais (inc. II);

- Proibição de distribuição de bonificações (inc. V);
- Cumprimento das obrigações acessórias (inc. VII).

Diante disso, foi lavrado o auto de infração, com lançamento das contribuições devidas com alíquota de **20% sobre a remuneração dos contribuintes individuais**, apuradas com base em documentos contábeis e folhas de pagamento, além da aplicação de **multa de ofício de 75%**, com fundamento no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

A parte foi cientificada da lavratura do Termo de Constatação Fiscal em 08/01/2015, tendo apresentado resposta, a qual, segundo a autoridade fiscal, **não afastou os fundamentos da autuação**, razão pela qual procedeu-se à formalização do lançamento.

O contribuinte impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar que exerce atividades educacionais e socioassistenciais como entidade benéfica de assistência social, com regular certificação junto ao CNAS, e que, durante o período fiscalizado, atendeu aos requisitos legais para a fruição da isenção das contribuições previdenciárias de que trata a Lei nº 12.101/2009.

Aduziu que a fiscalização interpretou de forma equivocada as atividades por ela desenvolvidas por meio do “Hotel Escola Bela Vista”, sustentando que tais atividades têm natureza pedagógica e formadora, voltadas à capacitação técnico-profissional de jovens e adolescentes em situação de vulnerabilidade social, sendo parte integrante de sua finalidade institucional.

Sustentou que a exploração econômica do hotel escola não se dá com intuito lucrativo, mas como instrumento para viabilizar o aprendizado prático dos alunos matriculados em seus cursos, afirmando que eventual superávit obtido é integralmente reinvestido nas finalidades institucionais, nos termos do inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

Quanto à rubrica “Bônus por Resultado”, argumentou tratar-se de verba de natureza salarial, paga de forma fixa e anual a determinados empregados celetistas com função gerencial, e que não configura distribuição de resultados ou bonificações no sentido vedado pelo inciso V do mesmo artigo legal.

No que tange à alegação de descumprimento de obrigação acessória, em razão da não inclusão de pagamentos a contribuintes individuais nas folhas de pagamento, afirmou que houve retificação tempestiva dos arquivos digitais, conforme exigências da fiscalização, não subsistindo, por isso, qualquer infração ao inciso VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

A parte impugnante também alegou que a atuação fiscal violou os princípios do contraditório, da ampla defesa e da legalidade, ao desconsiderar os documentos e justificativas apresentados, e que a manutenção do auto de infração comprometeria a continuidade dos serviços sociais prestados por entidade sem fins lucrativos.

Ao final, pediu a nulidade do auto de infração e, subsidiariamente, a improcedência do lançamento, com o reconhecimento do direito à isenção das contribuições previdenciárias da parte patronal relativas ao exercício de 2011.

Ao apreciar a impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem **julgá-la improcedente**, mantendo integralmente o crédito tributário lançado.

A decisão assentou que a parte-recorrente **não comprovou o cumprimento cumulativo dos requisitos legais** exigidos pelo art. 29 da Lei nº 12.101/2009 para a fruição da isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias, especificamente no que tange aos incisos II, V e VII.

Destacou que:

- A **exploração do Hotel Escola Bela Vista**, com prestação de serviços de hospedagem, lavanderia, bar e restaurante, configura desvio das finalidades institucionais da entidade, o que compromete a aplicação integral de suas rendas e recursos nos objetivos sociais, violando o inciso II;
- A utilização da rubrica “**Bônus por Resultado**” nas folhas de pagamento, com pagamento de valores significativos a empregados com função gerencial, foi considerada forma de **distribuição de bonificações**, vedada pelo inciso V;
- A ausência de inclusão de contribuintes individuais nas folhas de pagamento e a utilização indevida do código FPAS 639 nas GFIP configuram **descumprimento de obrigações acessórias**, em afronta ao inciso VII.

O colegiado entendeu que as justificativas e documentos apresentados não foram suficientes para afastar os elementos de convicção da autoridade fiscal, tampouco desconstituíram os fatos e fundamentos jurídicos do lançamento.

Em razão disso, **foi mantido o auto de infração**, com a exigência da contribuição previdenciária patronal, multa de ofício e juros de mora.

Inconformado com esse resultado, o recorrente interpôs o presente recurso voluntário, no qual argumenta-se que o julgamento da instância de origem incorreu em erro de apreciação quanto aos fatos e à aplicação da legislação de regência, motivo pelo qual pleiteia a reforma integral da decisão recorrida.

Alega, inicialmente, que **preencheu, de forma cumulativa e contínua, todos os requisitos legais** exigidos pelo art. 29 da Lei nº 12.101/2009, sustentando que jamais perdeu o direito à isenção das contribuições previdenciárias incidentes sobre a cota patronal.

Reitera que o **Hotel Escola Bela Vista** constitui instrumento de formação educacional e profissional, inserido no contexto pedagógico da entidade, conforme diretrizes da

Lei de Diretrizes e Bases da Educação (Lei nº 9.394/96), sendo desenvolvido com caráter não lucrativo, com eventual superávit integralmente reinvestido nas finalidades sociais da fundação.

No tocante à rubrica “**Bônus por Resultado**”, reitera que os valores correspondem a **verbas salariais fixas e previamente estipuladas**, pagas anualmente a empregados celetistas com função gerencial, sem qualquer vinculação com resultados financeiros ou metas econômicas. Por essa razão, sustenta que não há ofensa ao inciso V do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

Sobre o apontado **descumprimento de obrigação acessória**, o recorrente afirma que, **uma vez intimado**, procedeu à **retificação tempestiva das GFIP e da folha de pagamento**, passando a incluir os contribuintes individuais e corrigindo os códigos FPAS utilizados, o que, segundo sustenta, afasta a alegação de infração ao inciso VII da norma referida.

Afirma ainda que a autoridade fiscal **desconsiderou a documentação apresentada**, adotando postura formalista e desproporcional, com **interpretação restritiva da legislação isACIONAL**, em prejuízo ao papel social da entidade beneficiante.

Aduz, por fim, que a manutenção do lançamento compromete a continuidade de suas atividades educacionais e assistenciais, ferindo princípios constitucionais como o da dignidade da pessoa humana, da legalidade, da razoabilidade e da livre iniciativa.

Diante disso, **pede o provimento do recurso voluntário**, para que seja **reconhecido o direito à isenção das contribuições previdenciárias patronais relativas ao ano de 2011**, com a consequente **declaração de nulidade ou, subsidiariamente, de improcedência do auto de infração**.

É possível visualizar as questões fundamentais deste exame a partir da seguinte matriz:

Ordinal	MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO (Autoridade Lançadora)	ARGUMENTO NA IMPUGNAÇÃO	FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO (1ª instância)	ARGUMENTO NAS RAZÕES RECURSAIS
P1	O contribuinte não comprovou o cumprimento cumulativo dos requisitos legais para fruição da isenção prevista no art. 29 da Lei nº 12.101/2009.	A entidade estava regularmente certificada, prestando serviços educacionais e socioassistenciais, com reinvestimento integral dos recursos.	A entidade não demonstrou o cumprimento simultâneo dos incisos II, V e VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.	A entidade sempre preencheu os requisitos legais, conforme documentação apresentada, não havendo fundamento para desconsiderar a isenção.
P2	A resposta ao Termo de Constatação Fiscal não afastou os fundamentos da autuação.	A resposta esclareceu todas as questões levantadas: finalidade educativa do hotel, natureza remuneratória do bônus, retificação das GFIP.	A resposta não apresentou elementos idôneos para afastar os fatos apurados.	A fiscalização desconsiderou os documentos e justificativas, adotando interpretação restritiva e formalista, violando princípios constitucionais.
1	A exploração das atividades de hospedagem, lavanderia, bar e restaurante (Hotel Escola Bela Vista) configura desvio das	A atividade tem natureza educacional, inserida na metodologia pedagógica como espaço de formação	A atividade de hotelaria é alheia à finalidade institucional e compromete a	O hotel escola é parte do projeto pedagógico da entidade, com finalidade educacional, e eventuais

finalidades institucionais, impedindo o reconhecimento da isenção (art. 29, II, Lei nº 12.101/2009).	técnico-profissional, com reinvestimento do resultado operacional.	aplicação integral dos recursos na atividade-fim.	superávits são reinvestidos, sem distribuição.
Pagamento de “bônus por resultado” a gerentes, registrado nas folhas de pagamento, configura distribuição de bonificações, sem relação com resultados vedada pelo art. 29, V, da Lei nº 12.101/2009.	Os pagamentos têm natureza salarial, são fixos, anuais, previstos contratualmente e financeiros ou econômicos.	A forma de pagamento vedada, pois extrapola a remuneração ordinária e apresenta vinculação com metas, ainda que não formalmente expressas.	Os bônus são verbas salariais fixas, pagas a empregados sob o regime celetista, sem qualquer natureza de participação em lucros ou resultados.
A ausência de inclusão dos contribuintes individuais nas folhas de pagamento e o uso do código 3 FPAS 639 nas GFIP implicam descumprimento de obrigações acessórias (art. 29, VII, Lei nº 12.101/2009).	A inclusão foi providenciada após a intimação fiscal, com retificação das GFIP e entrega de nova folha de pagamento, nos moldes exigidos.	A retificação posterior não descaracteriza o descumprimento original, pois a infração materializou-se no momento da entrega incorreta.	A retificação foi tempestiva e integral, atendendo à intimação fiscal, de modo que não subsiste violação de obrigação acessória.
Foi aplicada multa de ofício de 75%, com fundamento no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, ante a omissão de valores nas GFIP e não declaração dos fatos geradores.	AUSENTE.	Aplicação tida como regular diante da omissão de receitas e do descumprimento de obrigação acessória.	AUSENTE.
Os juros de mora foram calculados com base na taxa SELIC, conforme art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/96.	AUSENTE.	Aplicação tida como regular, conforme legislação vigente.	AUSENTE.

Feita essa breve memória, passo ao exame das questões apresentadas.

3 PRELIMINARES

3.1 PRELIMINAR DE NULIDADE POR NEGATIVA DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

Afasto a preliminar de nulidade do julgamento, por suposto cerceamento de defesa, porquanto a desnecessidade de realização da diligência está fundamentada, ainda que o recorrente não concorde com as conclusões a que chegou o órgão julgador de origem.

Conforme observam Szente e Lachmeyer (Szente et al., 2016):

A observância da prolação de decisões administrativas aos requisitos tanto da lei quanto de direitos fundamentais é necessária para a aceitação dos atos administrativos um exercício legítimo do poder público.

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

Afinal, sabe-se que “a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de

constituição do crédito tributário” e, dessa forma, o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca do preciso valor do crédito tributário (AI 718.963-AgR, Segunda Turma, julgado em 26/10/2010, DJe-230 DIVULG 29-11-2010 PUBLIC 30-11-2010 EMENT VOL-02441-02 PP-00430).

A propósito,

por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. Assim, a presunção de validade juris tantum do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva.

(RE 599194 AgR, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-08 PP-01610 RTJ VOL-00216-01 PP-00551 RDDT n. 183, 2010, p. 151-153)

Agustín Gordillo faz uma observação muito interessante e que julgo útil para o estudo das presunções e do “ônus processual probatório” a envolver atos administrativos em sentido amplo:

Claro está, se o ato não cumpre sequer com o requisito de explicitar os fatos que o sustentam, caberá presumir com boa certeza, à mingua de prova em contrário produzida pela Administração, que o ato não tem tampouco fatos e antecedentes que o sustentem adequadamente: se houvesse tido, os teria explicitado.

(Tratado de derecho administrativo. Disponível em http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf, pág. X-26).

A ausência de fundamentação adequada é hipótese de nulidade do julgamento, conforme se observa nos seguintes precedentes:

Numero do processo:35710.003162/2003-29

Turma:Sexta Câmara

Seção:Segundo Conselho de Contribuintes

Data da sessão:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Data da publicação:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Ementa:CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/09/1991 a 31/01/1998 NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA. NULIDADE. É nula a decisão de primeira instância que, em detrimento ao disposto no artigo 50 da Lei nº 9.784/99, c/c artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 e, bem assim, aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, é proferida sem a devida motivação e fundamentação legal clara e precisa, requisitos essenciais à sua validade. Processo Anulado.

Numero da decisão:206-01.727

Decisão:ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em anular a Decisão de Primeira Instância. Ausente ocasionalmente o conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

Nome do relator:RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Numero do processo:19311.720257/2016-71

Turma:Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara:Terceira Câmara

Seção:Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão:Wed Feb 27 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação:Tue Mar 19 00:00:00 UTC 2019

Ementa:Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2012 DECISÃO NULA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS QUESTÕES. Merece ser declarada nula a decisão de primeiro grau que não enfrenta todas as questões com potencial de modificar o lançamento, sendo necessário o retorno do expediente à unidade competente, para prolação de nova decisão, em boa forma.

Numero da decisão:3302-006.576

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para anular a decisão de primeiro grau, por não enfrentamento da alegação de inaplicabilidade do percentual de 75% na multa proporcional devido ao seu caráter confiscatório. (assinado digitalmente) Paulo Guilherme Déroulède - Presidente. (assinado digitalmente) Corintho Oliveira Machado - Relator. Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corintho Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

Nome do relator:CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Ainda que a técnica de julgamento *per relationem* fosse admissível ao órgão julgador de origem, o que não é, tanto por ausência de fundamentação legal, como por incompatibilidade lógica, ainda assim seria necessário que o exame da impugnação refutasse, expressa e especificamente, os documentos juntados pelo impugnante.

Por sua eficácia persuasiva, em relação ao argumento, aponto os seguintes precedentes:

Tema 339/STF

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

Tese 18/STJ

A utilização da técnica de motivação *per relationem* não enseja a nulidade do ato decisório, desde que o julgador se reporte a outra decisão ou manifestação dos autos e as adote como razão de decidir.

RECURSO EM HABEAS CORPUS. OPERAÇÃO SEVANDIJA. INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO INICIAL E DAS PRORROGAÇÕES DA MEDIDA. INIDONEIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Consoante imposição do art. 93, IX, primeira parte, da Constituição da República de 1988, "todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade", exigência que funciona como garantia da atuação imparcial e secundum legis (sentido lato) do órgão julgador. Presta-se a motivação das decisões jurisdicionais a servir de controle, da sociedade e das partes, sobre a atividade intelectual do julgador, para que verifiquem se este, ao decidir, considerou todos os argumentos e as provas produzidas pelas partes e se bem aplicou o direito ao caso concreto.
2. A decisão que autorizou a interceptação telefônica carece de motivação idônea, porquanto não fez referência concreta aos argumentos mencionados na representação ministerial, tampouco demonstrou, ainda que sucintamente, o porquê da imprescindibilidade da medida invasiva da intimidade.
3. Também as decisões que autorizaram a prorrogação da medida não foram concretamente motivadas, haja vista que, mais uma vez, o Juiz de primeiro grau se limitou a autorizar a inclusão de outros terminais a prorrogação das diligências já em vigor e a exclusão de outras linhas telefônicas, nos moldes requeridos pelo Parquet, sem registrar, sequer, os nomes dos representados adicionados e daqueles em relação aos quais haveria continuidade das diligências, nem sequer dizer as razões pelas quais autorizava as medidas.
4. Na clássica lição de Vittorio Grevi (*Libertà personale dell'imputato e costituzione*. Giuffrè: Milano, 1976, p. 149), cumpre evitar que a garantia

da motivação possa ser substancialmente afastada "mediante o emprego de motivações tautológicas, apodícticas ou aparentes, ou mesmo por meio da preguiçosa repetição de determinadas fórmulas reiterativas dos textos normativos, em ocasiões reproduzidas mecanicamente em termos tão genéricos que poderiam adaptar-se a qualquer situação."

5. Esta Corte Superior admite o emprego da técnica da fundamentação per relationem. Sem embargo, tem-se exigido, na jurisprudência desta Turma, que o juiz, ao reportar-se a fundamentação e a argumentos alheios, ao menos os reproduza e os ratifique, eventualmente, com acréscimo de seus próprios motivos. Precedentes.

6. Na estreita via deste writ, não há como aferir se a declaração de nulidade das interceptações macula por completo o processo penal, ou se há provas autônomas que possam configurar justa causa para sustentar o feito apesar da ilicitude reconhecida.

7. Recurso provido para reconhecer a ilicitude das provas obtidas por meio das interceptações telefônicas, bem como de todas as que delas decorreram, de modo que deve o Juiz de Direito desentranhar as provas que tenham sido contaminadas pela nulidade. Extensão de efeitos aos coacusados, nos termos do voto.

(RHC n. 119.342/SP, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 20/9/2022, DJe de 6/10/2022.)

Como observado algures, entendo que as garantias do processo tributário, ainda que (*rectius* ainda mais por ser) administrativo, se aproximam das garantias típicas do processo penal.

Desde que bem motivada e fundamentada, a dispensa de diligência não viola o contraditório, a ampla defesa ou o devido processo legal, bem como não implica cerceamento de defesa, nos termos da Súmula CARF 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Evidentemente, a presença de motivação e de fundamentação ao ato de indeferimento da diligência é plenamente controlável no âmbito administrativo, pois não há discricionariedade ao agente público na busca pela adequada constituição do crédito tributário.

No caso em exame a diligência é prescindível, na medida em que o critério decisório determinante para a rejeição da imunidade não seria afastado por correções posteriores das obrigações acessórias.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade.

3.2 PRELIMINAR DE NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA

Rejeito a preliminar, porquanto a argumentação do recorrente se confunde com o exame das questões de mérito do recurso.

De fato, se o órgão julgador de origem errou por apreciar equivocadamente as provas apresentadas, por falhar na aplicação de precedentes vinculantes firmados pelo Supremo Tribunal Federal, além de orientações da própria administração tributária, tais questões se revelam matéria de fundo, próprias de revisão da fundamentação recursal (*error in judicando*), e não, propriamente, erro de procedimento ou de aplicação de normas regulamentares (*error in procedendo*).

O caráter material ou substancial do vício decorrente da má interpretação probatória pode ser confirmado a partir de precedentes deste CARF, como exemplificado a partir das seguintes ementas:

Numero do processo:13603.720062/2007-79

Turma:3^a TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara:3^a SEÇÃO

Seção:Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão:Tue Apr 26 00:00:00 UTC 2016

Data da publicação:Mon Aug 15 00:00:00 UTC 2016

Ementa:Assunto: Classificação de Mercadorias Data do fato gerador: 12/11/2002 AUTO DE INFRAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por víncio material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação e indicação das normas de interpretação adotadas na reclassificação fiscal de mercadoria importada alcança a própria substância do crédito tributário, não havendo de se cogitar em víncio de ordem formal. A ausência de motivação no Auto de Infração acarreta a sua nulidade, por víncio material. Recurso Especial do Procurador Negado.

Numero da decisão:9303-003.811

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros da 3^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em: (a) Por voto de qualidade, conhecer do recurso especial, vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello (Relatora) e Maria Teresa Martínez López. Designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos para o voto vencedor quanto à admissibilidade; e, (b) no mérito, por

unanimidade de votos, negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho e Henrique Pinheiro Torres votaram pelas conclusões. Fez sustentação oral a Dra. Raquel Novais, OAB/SP nº 76.649, advogada do sujeito passivo. Henrique Pinheiro Torres - Presidente Substituto Vanessa Marini Cecconello - Relatora Júlio César Alves Ramos - Redator Designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos (Substituto convocado), Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Demes Brito, Rodrigo da Costa Pôssas, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (Substituto convocado), Vanessa Marini Cecconello (Relatora), Maria Teresa Martínez López e Henrique Pinheiro Torres (Presidente Substituto). Ausente, justificadamente o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Nome do relator:VANESSA MARINI CECCONELLO

Numero do processo: 11080.727602/2015-76

Turma: Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Apr 06 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Mon May 29 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012 RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA, VALOR VIGENTE NA DATA DE APRECIAÇÃO DO RECURSO. SÚMULA CARF Nº 103. Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, conforme a Súmula CARF nº 103. FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO NÃO VERIFICADO. ART. 142 DO CTN. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e se relaciona com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, a teor do que dispõe o art. 142 do CTN. GILRAT. ENQUADRAMENTO. O fato da lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, preconizado no art. 5º, inc. II, e da legalidade tributária, art. 150, I, ambos da Constituição da República. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. REGISTRO NO CNAS E CEBAS. NECESSIDADE. ART. 55 DA LEI Nº 8.212, DE 1991. CONSTITUCIONALIDADE. STF. RE 566.622. O art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foi julgado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Especial RE 566.622, em sua redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-

13/2001, sendo exigível, à época de ocorrência dos fatos geradores, o registro junto ao Conselho Nacional de Assistência Social e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, para efeito de fruição do benefício de desoneração das contribuições devidas à seguridade social. As exigências para fruição do benefício fiscal encontram-se expressamente previstos em atos normativos, cabendo à parte interessada a prática dos atos necessários a torná-la apta à fruição do benefício. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2). É vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF, ressalvadas as expressas exceções, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

Numero da decisão: 2202-009.823

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo dos argumentos de defesa, relativos ao AI/Debcad nº 51.036.046-7, de decadência, nulidade e desqualificação da multa de ofício; e na parte conhecida do recurso voluntário, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial, para declarar que a nulidade do AI Debcad nº 51.036.046-7 é por vício material, vencido o conselheiro Mário Hermes Soares Campos (relator) que negou provimento. Os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Martin da Silva Gesto votaram pelas conclusões com relação ao pedido de reconhecimento da imunidade da recorrente. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Martin da Silva Gesto. (documento assinado digitalmente) Mário Hermes Soares Campos – Presidente e Relator (documento assinado digitalmente) Martin da Silva Gesto - Redator Designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sônia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

Nome do relator: MARIO HERMES SOARES CAMPOS

Numero do processo: 15504.000128/2009-16

Turma: Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Sep 15 00:00:00 UTC 2022

Data da publicação: Mon Oct 10 00:00:00 UTC 2022

Ementa:ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo e de planejamento das atividades da Administração Tributária. Este instrumento não pode obstar o exercício da atividade de lançamento conferida ao Auditor Fiscal, que decorre exclusivamente da Lei. Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não constitui motivo suficiente para a nulidade do lançamento, especialmente quando não resultam em preterição do direito de defesa. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Inexistindo a demonstração probatória não há que se falar em nulidade no lançamento. A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. CUSTEIO. CONTRIBUIÇÃO A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. EMPRESA COM MAIS DE UM ESTABELECIMENTO E MAIS DE UMA ATIVIDADE. ATIVIDADE RURAL E ATIVIDADES AUTÔNOMAS DE NATUREZA NÃO RURAL. CONCEITO DE ATIVIDADE ECONÔMICA PREPONDERANTE DA EMPRESA. REGRA DE ENQUADRAMENTO ÚNICO PARA TODA A EMPRESA (MATRIZ E FILIAIS), INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 351 DO STJ, CONSTRUÍDA PARA O SAT/RAT/GILRAT, QUE PERMITE DIFERENCIAÇÃO PELO CNPJ. EMPRESA DE PESQUISA EM SUA CONCEPÇÃO ECONÔMICA INTEGRAL. ATIVIDADE RURAL EM ESTABELECIMENTO/FILIAL DOTADO DE CNPJ. RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO PRÓPRIA DO ESTABELECIMENTO. PRETENDIDO ENQUADRAMENTO SUBSTITUTIVO. IMPOSSIBILIDADE. RECOLHIMENTO CORRETO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTOS DE TODOS OS EMPREGADOS E TRABALHADORES AVULSOS. Com exceção das agroindústrias, é vedada às empresas, compreendidas a partir de seu todo (matriz e filiais), integrada por todos os estabelecimentos com CNPJ, que exploram outra atividade econômica, além da atividade rural, a prerrogativa de apurar a contribuição patronal a seu cargo, referente aos empregados da área rural, tomando como base o valor da comercialização da produção rural. A empresa, concebida como um todo, que desempenha outra atividade econômica autônoma de natureza comercial, industrial ou de serviços não está sujeita à contribuição previdenciária patronal substitutiva incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, mantendo a condição de sujeito passivo das contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei 8.212, de

1991, em relação à remuneração de todos os segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço. A empresa (a pessoa jurídica), nessa conceituação, composta de sua matriz e filiais, e não cada estabelecimento de modo isolado, é a responsável pelo pagamento das contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento. OPERAÇÃO DE MÚTUO. NÃO COMPROVAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DOS FATOS PELA FISCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS. Para comprovação da operação de mútuo, firmado por instrumento particular, não se faz necessário o registro dos contratos de empréstimo em títulos e documentos, tampouco é exigido reconhecimento de firma para a sua validade, mas é imprescindível demonstrar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a ocorrência efetiva da operação de mútuo, sob pena do seu não reconhecimento. Não tendo o contribuinte comprovado a existência efetiva da operação de empréstimo, com suporte em documentação hábil e idônea, pode a fiscalização reclassificar os fatos, buscando a natureza dos fatos efetivamente ocorridos e lançar contribuições sociais previdenciárias relativo à entrega de numerários aos sócios sob o fundamento de que era decorrente de contrato de mútuo.

Numero da decisão:2202-009.219

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. (documento assinado digitalmente) Mário Hermes Soares Campos - Presidente (documento assinado digitalmente) Leonam Rocha de Medeiros - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Samis Antonio de Queiroz, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado), Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campo (Presidente).

Nome do relator:LEONAM ROCHA DE MEDEIROS

Em verdade, os argumentos coligidos pelo recorrente demonstram insatisfação contra o resultado do julgamento, e não, propriamente, com o modo como ele foi conduzido, isto é, com suposta inobservância de rito, procedimento ou garantia processual. O acórdão está motivado e fundamentado, ainda que com o resultado não concorde o recorrente, e que, eventualmente, eles estejam em desconformidade com o direito federal.

Ante o exposto, reiterado o exame das questões apresentadas no momento oportuno, durante o julgamento de mérito, REJEITO a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, violação do contraditório, contrariedade à ampla defesa e falha na observância do devido processo legal.

Sem mais preliminares, passo ao exame de mérito.

4 MÉRITO

4.1 APLICAÇÃO DE RENDAS E RECURSOS EM ATIVIDADES ALHEIAS AOS OBJETIVOS INSTITUCIONAIS, ESPECIALMENTE COM A EXPLORAÇÃO DE SERVIÇOS DE HOSPEDAGEM, RESTAURANTE, LAVANDERIA E BAR (HOTEL ESCOLA BELA VISTA).

Segundo comprehendeu a autoridade lançadora, a aplicação de rendas e recursos em atividades alheias aos objetivos institucionais, especialmente com a exploração de serviços de hospedagem, restaurante, lavanderia e bar (Hotel Escola Bela Vista) violaria o art. 29, inciso II, da Lei 12.101/2009.

Por seu turno, a recorrente sustenta que tais atividades são parte integrante do projeto pedagógico da entidade, voltadas à formação profissional dos alunos dos cursos técnicos em hotelaria, sem finalidade lucrativa. Os resultados seriam reinvestidos integralmente nas atividades institucionais.

A premissa de destinação integral do produto da atividade benéfica no custeio dos respectivos objetivos institucionais também está prevista na lei ordinária que somente pode ser modificada por lei complementar, no art. 14. II da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

Ao examinar o Tema 32 da Repercussão Geral, no julgamento do RE 566.622, um recurso extraordinário em que se discutiu, à luz dos artigos 146, II; e 195, § 7º, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do art. 55 da Lei nº 8.212/91, que dispunha sobre as exigências para a concessão de imunidade tributária às entidades benéficas de assistência social, o Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte orientação, geral e vinculante (*erga omnes*):

A lei complementar é forma exigível para a definição do modo benéfico de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

Referido precedente foi assim ementado:

IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR.

Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.

(RE 566622, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23-02-2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017)

Assim, ao caso, aplica-se o art. 14 do CTN, que tem o seguinte teor:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nêle referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do art. 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Como se observa, o art. 14 do CTN não versa explicitamente sobre a forma de estruturação operacional da entidade, tampouco estabelece limites para as diversas modalidades de contratação de recursos humanos, como, e.g., relação de emprego, prestação de serviços por pessoas jurídicas ou profissionais autônomos.

Apesar de séria a preocupação da autoridade lançadora com o risco de degradação da imunidade tributária, é necessário lembrar que o STF também considerou constitucional o art. 129 da Lei 11.196/2005, que se refere à aplicação da legislação das pessoas jurídicas, em matéria fiscal ou previdenciária, à prestação de serviços intelectuais.

Por seu racional persuasivo, e não por vinculação, vale a pena revisitar os parâmetros identificados pelo STF, quanto à liberdade para estruturação de atividades econômicas, ainda que não lucrativas. A legislação de regência assegura ao indivíduo ampla liberdade na estruturação das atividades econômicas, com o objetivo de encontrar os meios mais eficientes e menos lesivos a valores fundamentais de alcançar seus objetivos individuais, além dos objetivos sociais, como a criação de condições à distribuição de renda e ao suprimento das necessidades humanas.

Por ocasião do julgamento do RE 958.252 (rel. min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, DJe 13-09-2019), que trago apenas para contextualizar o quadro, disse o min. Luiz Fux:

Vale recordar que não há norma jurídica no ordenamento positivo conferindo caráter cogente à solução restritiva. Nesse cenário, exsurge em importância o princípio fundamental e necessário em qualquer ordenamento constitucional, e que na Carta brasileira pode ser extraído do art. 5º, II: o princípio da liberdade jurídica, consistente na faculdade de agir ou deixar de agir conforme se aprouver. Trata-se de imperativo lógico inferido da impossibilidade de regrer de forma adequada, por limitações cognitivas próprias da condição humana dos legisladores, todas as infinitas situações decorrentes das relações interpessoais. Mais além, o princípio da liberdade jurídica é consectário da dignidade da pessoa humana, pois esta, como afirma o Tribunal Constitucional Federal alemão, comprehende o ser humano como um ser intelectual e moral, capaz de se determinar e de se desenvolver em liberdade (“Dem liegt die Vorstellung vom Menschen als einem geistig-sittlichen Wesen zugrunde, das darauf angelegt ist, in Freiheit sich selbst zu bestimmen und sich zu entfalten”) (BVerfGE 45, 187).

A propósito do IX Seminário CARF de Estudos Tributários e Aduaneiros, assim me manifestei:

Como se lê nos precedentes indicados, o STF superou esses critérios, ao assumir que o zeitgeist do século XXI exigiria abordagem mais moderna e evoluída, que permitisse o pleno desenvolvimento de utilidades antes previstas tão-somente em obras de ficção científica.

Preponderariam:

- a. visão substantiva da legalidade;
- b. liberdade dos agentes econômicos de contratarem e estabelecerem estratégias racionais de produção, ainda que heterodoxas ou exóticas;
- c. fomento da livre-iniciativa; d. respeito à livre-concorrência; e. compartilhamento dos riscos do empreendimento entre empresários e demais colaboradores;
- f. ampla liberdade organizacional.

Feita essa contextualização, do ponto de vista estritamente legal, sem apelo constitucional, a questão que se coloca é se o texto legal complementar que serve de parâmetro ao controle de imunidade permite à autoridade lançadora valorar a estrutura adotada pela entidade para prestar os serviços assistenciais, quanto à quantificação dos diversos modos de contratação de recursos humanos.

Em uma leitura direta, parece-me que o texto do art. 14 do CTN não permite essa valoração, pois ele não traz nenhum elemento relacionado ao modo como a entidade deve se organizar para prestar os serviços. A legislação básica fixa salvaguardas para que (a) as autoridades tributárias possam fiscalizar, e, portanto, exige regularidade sócio-contábil, e (b) terminantemente impede a distribuição de lucros, a quem quer que seja.

Conclusivamente, a linguagem do art. 14 do CTN não permite à autoridade lançadora valore o modo escolhido pela entidade para prestar serviços benficiais ou assistenciais, pois é cabível, tão-somente, exame da absoluta impertinência (usurpação completa do produto da atividade por indivíduos alheios ao espectro assistencial).

Reconheço que a interpretação do artigo 14, inciso II, do Código Tributário Nacional tem suscitado debates acalorados quanto aos limites da imunidade tributária das entidades assistenciais, particularmente quando estas mantêm serviços que, numa análise superficial, poder-se-iam considerar meramente comerciais. Entretanto, uma compreensão mais profunda da natureza da assistência social no contexto da qualificação profissional revela que a manutenção de serviços de hospedagem, restaurante, lavanderia e bar não apenas se coaduna com os objetivos institucionais de uma entidade assistencial voltada à formação profissional, como constitui elemento indispensável para o cumprimento pleno de sua missão social.

A evolução das práticas pedagógicas na formação profissional tem demonstrado que o aprendizado efetivo transcende a mera transmissão teórica de conhecimentos. Quando se trata da qualificação de populações em situação de vulnerabilidade socioeconômica, a necessidade de ambientes práticos de aprendizagem torna-se ainda mais premente. Os serviços de hospedagem, restaurante, lavanderia e bar, longe de representarem desvio de finalidade, configuram-se como laboratórios vivos onde os beneficiários da assistência social desenvolvem competências profissionais em contextos reais de trabalho. Esta abordagem pedagógica, que integra teoria e prática de forma indissociável, responde às vicissitudes do mercado de trabalho contemporâneo, que demanda profissionais não apenas tecnicamente capacitados, mas também dotados de experiência prática substantiva.

A própria natureza da assistência social, conforme delineada no ordenamento jurídico brasileiro, contempla a promoção integral do indivíduo, não se limitando ao fornecimento de conhecimentos abstratos. Conforme tive a oportunidade de observar alhures, "a incompatibilidade entre expectativas ilimitadas e recursos escassos pode ser resolvida pela realização de escolhas quanto à forma de atendimento e o grupo de pessoas atendido"¹. Neste

¹ A incompatibilidade entre expectativas ilimitadas e recursos escassos pode ser resolvida pela realização de escolhas quanto a forma de atendimento e o grupo de pessoas atendido. Tais seleções podem redimensionar expectativas irrealis para refletir aquilo que é factível. Porém, toda deliberação resulta na perda das demais

opções até então teoricamente disponíveis, de modo a frustrar a esperança legítima ou ilegítima das pessoas que não foram contempladas. Decerto, tão somente por si a feitura de opções não garante a distribuição equitativa dos recursos disponíveis. É plenamente concebível um cenário caracterizado pela canalização prioritária de recursos para maximizar o "bem coletivo" de uma parcela específica da população, com a consequente diminuição do atendimento das necessidades e dos desejos do grupo

contexto, a opção metodológica de manter serviços operacionais como espaços de formação representa escolha legítima e eficiente no uso de recursos destinados à assistência social. A entidade que assim procede não apenas forma profissionais, mas proporciona-lhes experiência em ambientes controlados, aumentando significativamente suas chances de inserção no mercado de trabalho.

Poder-se-ia argumentar que tais serviços, por gerarem receitas, descharacterizam a natureza assistencial da entidade. Todavia, este raciocínio ignora a distinção fundamental entre meio e fim. Os serviços mencionados constituem instrumentos pedagógicos cuja eventual geração de receitas representa mera consequência secundária de sua função primordial educativa. A observação das práticas educacionais contemporâneas no campo da formação profissional sugere que a sustentabilidade financeira parcial dos programas de formação, através da comercialização dos produtos e serviços gerados no processo de aprendizagem, não apenas não descharacteriza a natureza assistencial da atividade, como demonstra gestão responsável e maximização do impacto social dos recursos disponíveis.

A idiossincrasia do modelo brasileiro de assistência social, marcado pela escassez de recursos públicos e pela necessidade de soluções criativas para o enfrentamento das desigualdades sociais, justifica e até mesmo exige abordagens inovadoras como a integração de serviços operacionais aos programas de formação profissional. O documento citado reconhece que "o voluntariado particular ou privado é uma forma de enfrentar as deficiências do sistema de distribuição de utilidades à população", sublinhando o papel fundamental das entidades assistenciais na complementação da ação estatal. Neste cenário, exigir-se-ia das entidades que renunciassem a modelos pedagógicos comprovadamente eficazes apenas por gerarem receitas acessórias significaria comprometer sua capacidade de cumprir sua missão social.

A tendência observável no contexto educacional brasileiro e internacional aponta para a crescente valorização de metodologias de ensino que combinem formação teórica com experiência prática supervisionada. No caso específico da formação em hotelaria, gastronomia e serviços correlatos, a manutenção de estabelecimentos operacionais não constitui luxo ou desvio, mas necessidade pedagógica incontornável. Como formar um profissional de cozinha sem cozinha operacional? Como ensinar gestão hoteleira sem a complexidade de um estabelecimento em funcionamento? As respostas a estas indagações evidenciam que os serviços questionados

restante. Ainda que mantidas a equidade e a eficiência do dispêndio da moeda, mantém se o risco de que algumas necessidades continuem desatendidas. O voluntariado particular ou privado é urna forma de enfrentar as deficiências do sistema de distribuição de utilidades à população. Em outras palavras, a independente intervenção do particular colabora para reequilibrar cisternas marcados pela destinação inefficiente ou insuficiente de utilidades. Nesse sentido, Alexis de Tocqueville atribuía aos norte-americanos a característica de independe do Estado para prover certas utilidades coletivas, num curioso exercício da democracia. Segundo a definição aqui adotada, somente haverá voluntariado na medida em que houver medida adensada de livre-arbítrio e de autodeterminação individual, segundo a consciência e a convicção Intimas de cada popular". Cf. Imunidade das Entidades Assistenciais e Filantrópicas sem Fins Lurcativos após a Aparente Queda da Reserva de Lei Complementar para dispor sobre a Matéria (RE 636.941). Revista Dialética de Direito Tributário, n 225. São Paulo: Dialética, 2014, p. 164.

integram-se organicamente ao processo formativo, não podendo dele ser dissociados sem prejuízo substancial à qualidade da formação oferecida.

Ademais, a interpretação restritiva do artigo 14, II, do CTN, que vedasse a manutenção de tais serviços, criar-nos-ia paradoxo insuperável: entidades assistenciais seriam impedidas de adotar as metodologias pedagógicas mais eficazes precisamente por sua eficácia. O movimento em direção a modelos de formação profissional que aliem teoria e prática, observável em instituições de excelência ao redor do mundo, seria vedado às entidades brasileiras dedicadas ao atendimento de populações vulneráveis, perpetuando-se, assim, as desigualdades que tais entidades buscam combater.

A constitucionalidade da imunidade tributária das entidades de assistência social fundamenta-se no reconhecimento de sua função complementar ao Estado na promoção do bem-estar social. Quando uma entidade mantém serviços de hospedagem, restaurante, lavanderia e bar como espaços de formação profissional para populações carentes, não apenas cumpre sua função social, mas o faz de forma exemplar, proporcionando formação de qualidade que aumenta efetivamente as chances de inserção produtiva de seus beneficiários. A eventual geração de receitas por tais serviços, longe de desnaturar a atividade assistencial, demonstra gestão eficiente e compromisso com a sustentabilidade de longo prazo dos programas sociais desenvolvidos.

Por fim, importa salientar que a própria dinâmica do terceiro setor no Brasil, conforme reconhecido no texto apresentado, caracteriza-se pela necessidade de soluções inovadoras para o enfrentamento de problemas sociais complexos com recursos limitados. A manutenção de serviços operacionais como espaços de formação representa precisamente o tipo de inovação social que o ordenamento jurídico deveria incentivar, não obstaculizar. Embora dados específicos sobre o impacto deste modelo pedagógico no contexto brasileiro necessitem de investigação empírica mais aprofundada, a lógica subjacente à integração entre formação e prática profissional encontra amparo tanto na teoria pedagógica quanto na experiência internacional acumulada.

Destarte, a conclusão impõe-se com clareza meridiana: a manutenção de serviços de hospedagem, restaurante, lavanderia e bar por entidade assistencial dedicada à qualificação profissional de populações hipossuficientes não apenas se coaduna com seus objetivos institucionais, como constitui expressão contemporânea e eficaz da assistência social. Interpretar o artigo 14, II, do CTN de forma a vedar tais atividades significaria não apenas desconsiderar a evolução das práticas pedagógicas na formação profissional, mas também privar as populações mais vulneráveis de oportunidades concretas de transformação social através da educação profissionalizante de qualidade. A imunidade tributária, nestes casos, não representa privilégio indevido, mas reconhecimento justo da natureza eminentemente social e educativa de tais serviços quando integrados a programas de formação profissional destinados a populações carentes.

Desse modo, considerando-se que atividades de qualificação técnica e profissional são compatíveis com o escopo assistencial previsto na legislação de regência, e que a manutenção de hotel-escola é adequada (útil) à promoção do ingresso ou melhoria da posição de pessoas hipossuficientes no mercado de trabalho, tenho por inválido o afastamento linear, tão-somente por si, da imunidade tributária à recorrente.

Diante do exposto, acolho o argumento.

Dada a existência de fundamento autônomo ao lançamento, prossigo na análise das questões pendentes.

4.2 DESCARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE EM DECORRÊNCIA DA DISTRIBUIÇÃO DE BÔNUS POR RESULTADO A EMPREGADOS, CARACTERIZADA COMO FORMA DE DISTRIBUIÇÃO DE RESULTADOS.

Segundo concebeu a autoridade lançadora, a distribuição de bônus por resultado a empregados, caracterizada como forma de distribuição de resultados, violou o art. 29, inciso V, da Lei nº 12.101/2009.

Já a recorrente afirma que os contribuintes individuais contratados prestaram serviços como autônomos, sem vínculo empregatício, razão pela qual não estariam sujeitos à inclusão em folha de pagamento.

Mantido o art. 14 do CTN como parâmetro de controle, tenho que a autoridade lançadora se equivocou na interpretação do texto legal equivalente.

A natureza jurídica dos pagamentos realizados por pessoas jurídicas a seus colaboradores constitui matéria de permanente controvérsia no direito tributário brasileiro, especialmente quando se questiona se determinadas parcelas remuneratórias configurariam distribuição disfarçada de lucros. No caso específico do pagamento de bônus por resultado a empregados, impõe-se análise criteriosa que transcendia presunções simplistas e examine a substância jurídica e econômica de tais pagamentos. A tese que ora se sustenta demonstra que o mero pagamento de bônus por resultado não implica, por si só, distribuição de resultados aos supostos sócios da pessoa jurídica, configurando, ao revés, legítima política remuneratória inserida no contexto das relações trabalhistas contemporâneas.

O primeiro e mais fundamental argumento reside na natureza tributária dos valores pagos. Quando uma entidade efetua o pagamento de bônus a seus empregados e submete tais valores à tributação como remuneração, estabelece-se presunção jurídica eloquente quanto à natureza trabalhista da verba. A submissão voluntária ao regime tributário aplicável às remunerações, com o consequente recolhimento de contribuições previdenciárias e retenção de imposto de renda na fonte, afasta qualquer cogitação razoável de tentativa de uso indevido de benefícios fiscais ou de distribuição velada de lucros. Esta escolha consciente pelo enquadramento

tributário mais oneroso demonstra transparência e boa-fé incompatíveis com a alegação de simulação ou dissimulação.

A observação das práticas remuneratórias no mercado de trabalho contemporâneo revela que o pagamento de bônus por resultado tornou-se componente ordinário das políticas de gestão de recursos humanos, aplicável indistintamente a entidades com e sem fins lucrativos. A idiosyncrasia do modelo brasileiro de relações trabalhistas, que combina proteções legais robustas com flexibilidade para arranjos remuneratórios variados, permite e até incentiva a adoção de sistemas de remuneração variável como instrumento de alinhamento entre os objetivos institucionais e o desempenho individual dos colaboradores. Pretender que entidades sem fins lucrativos se abstêm de práticas remuneratórias amplamente difundidas no mercado significaria condená-las a desvantagem competitiva na atração e retenção de talentos, comprometendo, em última análise, sua capacidade de cumprir suas finalidades institucionais.

O isolado pagamento de bônus, desacompanhado de análise quanto às suas dimensões quantitativas ou aos critérios subjetivos de distribuição, revela-se manifestamente insuficiente para caracterizar distribuição disfarçada de resultados. A mera existência de remuneração variável não permite inferir, sem elementos adicionais robustos, que se esteja diante de mecanismo de apropriação privada de resultados institucionais. Particularmente no contexto de entidades dedicadas a programas de aprendizagem profissional técnica, a remuneração mediante parcelas variáveis integra-se naturalmente ao objetivo pedagógico de emular as condições normais do mercado de trabalho, preparando os beneficiários para a realidade laboral que encontrarão em suas carreiras profissionais.

Dir-se-ia que a possibilidade de pagamento de valores expressivos sob a rubrica de bônus poderia mascarar verdadeira distribuição de lucros. Entretanto, tal argumento padece de vício lógico fundamental: inverte o ônus probatório e presume má-fé onde a lei exige demonstração concreta de desvio. A amplitude dos valores pagos, por si só, não transmuda a natureza jurídica da verba de remuneração trabalhista para distribuição de lucros. Faz-se mister que a autoridade fiscal demonstre, mediante critérios objetivos e aplicados ao caso concreto, que o quantum pago excede os padrões de mercado de forma tão aberrante que apenas se justificaria como distribuição velada de resultados.

A liberdade legal de auto-organização das entidades assistenciais constitui orientação fundamental que não pode ser esquecida na análise da questão. As entidades do terceiro setor gozam de ampla autonomia para estruturar o modo como prestam seus serviços assistenciais, incluindo-se nesta liberdade a definição de políticas remuneratórias adequadas aos seus objetivos institucionais. A crescente profissionalização do terceiro setor brasileiro tem demonstrado que a adoção de práticas gerenciais modernas, incluindo sistemas de remuneração variável, não apenas não conflita com a natureza filantrópica das entidades, como potencializa sua capacidade de gerar impacto social positivo através de gestão mais eficiente.

As vicissitudes do ambiente econômico contemporâneo impõem às entidades sem fins lucrativos desafios gerenciais complexos que demandam respostas sofisticadas. A retenção de profissionais qualificados em ambiente de crescente competitividade por talentos exige políticas remuneratórias que reconheçam e premiem o desempenho excepcional. Vedar às entidades assistenciais a possibilidade de implementar sistemas de bônus por resultado equivaleria a condená-las a operar com recursos humanos de segunda linha, comprometendo sua missão institucional. A tendência observável no terceiro setor internacional aponta precisamente na direção oposta: a profissionalização crescente da gestão, com adoção de ferramentas gerenciais que maximizem a eficiência na consecução dos objetivos sociais.

Poder-se-ia objetar que a ausência de finalidade lucrativa tornaria inadequado o pagamento de bônus vinculados a resultados. Tal objeção, contudo, confunde conceitos distintos: a ausência de finalidade lucrativa relaciona-se à destinação dos resultados da entidade, não à forma de remuneração de seus colaboradores. Resultados, no contexto de entidades assistenciais, medem-se não apenas em termos financeiros, mas principalmente pelo impacto social gerado, pelo número de beneficiários atendidos, pela qualidade dos serviços prestados. Vincular parte da remuneração dos colaboradores ao atingimento de metas institucionais constitui prática gerencial legítima que alinha interesses individuais e coletivos sem implicar distribuição de lucros.

O ônus probatório nesta matéria recai inexoravelmente sobre quem alega o desvio de finalidade. Compete à autoridade lançadora identificar e demonstrar critérios de distinção específicos que evidenciem, no caso concreto, que o pagamento de bônus transcendeu os limites da razoabilidade e configurou efetiva distribuição de resultados. **Não basta apontar a existência de pagamentos variáveis; faz-se necessário demonstrar que tais pagamentos, por suas características quantitativas e qualitativas, equivalem funcionalmente a distribuição de lucros.** Esta demonstração exige análise comparativa com práticas de mercado, exame da proporcionalidade entre remuneração fixa e variável, investigação sobre os critérios de elegibilidade e distribuição dos bônus, entre outros elementos probatórios concretos.

Parece-me seguro assumir que a caracterização de distribuição disfarçada de lucros demanda prova robusta que transcendia meras presunções. O movimento em direção a critérios mais objetivos e verificáveis para tal caracterização reflete amadurecimento do sistema tributário brasileiro, que progressivamente abandona presunções genéricas em favor de análises caso a caso fundamentadas em evidências concretas.

Por derradeiro, cumpre salientar que a interpretação aqui defendida não implica carta branca para abusos ou simulações. Reconhecer que o mero pagamento de bônus não configura, por si só, distribuição de resultados não significa negar a possibilidade de que, em casos específicos e mediante prova adequada, determinados esquemas remuneratórios possam efetivamente mascarar distribuição vedada. O que se sustenta é que tal conclusão demanda demonstração específica e contextualizada, não podendo decorrer de presunção genérica baseada exclusivamente na existência de remuneração variável.

A conclusão emerge da análise empreendida: o pagamento de bônus por resultado a empregados, quando devidamente tributado como remuneração e inserido no contexto de política de recursos humanos transparente e verificável, não implica distribuição de resultados aos supostos sócios da pessoa jurídica. A caracterização de distribuição disfarçada exige demonstração concreta de que os pagamentos excedem os padrões de mercado de forma tão expressiva e desproporcional que apenas se justificariam como apropriação privada de resultados institucionais. Abstem-se tal demonstração específica e contextualizada, prevalece a presunção de legitimidade dos atos praticados pela entidade no exercício de sua autonomia gerencial, especialmente quando os valores são submetidos à tributação regular como remuneração trabalhista. O direito tributário brasileiro, em sua maturidade, deve distinguir entre legítimas práticas gerenciais modernas e efetivos desvios de finalidade, evitando que presunções infundadas obstaculizem a necessária modernização e profissionalização das entidades do terceiro setor.

Diante do exposto, acolho o argumento.

Dada a existência de fundamento autônomo ao lançamento, prossigo na análise das questões pendentes.

4.3 AUSÊNCIA DE CUMPRIMENTO CUMULATIVO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA FRUIÇÃO DA IMUNIDADE

A recorrente afirma que atende integralmente aos requisitos legais e que eventuais erros formais (como uso incorreto de código FPAS) decorreram de boa-fé, sem prejuízo à materialidade do direito à imunidade tributária.

De fato, erros materiais ou formais, como aqueles relacionados à indexação numérica de temas ou de documentos, que não alterem o quadro fático, são insuficientes para descaracterizar a imunidade tributária.

Como prescreve o CTN, questões puramente nominativas, ou relacionadas à própria validade jurídica dos fatos jurídicos tributários, devem ser consideradas anódinas no reconhecimento da incidência e na constituição do respectivo crédito tributário. Evidentemente, se esses erros seriam insuficientes para afastar a tributação, eles também seriam insuficientes para justificá-la, uma vez comprovada a existência de propriedades subsumíveis às hipóteses de imunização.

Diante do exposto, acolho o argumento.

4.4 INAPLICABILIDADE DOS JUROS À MULTA DE OFÍCIO, POR NÃO COMPOREM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ARTS. 139 E 161 DO CTN)

O recorrente argumenta inexistir base legal para incidência de juros sobre o valor da multa.

Porém, o art. 161 do CTN prevê expressamente a incidência de juros sobre o crédito tributário inadimplido. O art. 113, §1º, do mesmo código dispõe que a penalidade pecuniária compõe a obrigação principal, sendo portanto **compreendida no conceito de crédito tributário**.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.5 APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

O recorrente argumenta inexistir base legal para incidência de juros sobre o valor da multa.

Nos termos da Súmula 108/CARF:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

5 DISPOSITIVO

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino